

〔資料紹介（翻訳）〕

Grandguillot, Béatrice / Grandguillot, F. 著『フランスの管理会計』

第16版（2015－16年）

(No. 2)

Béatrice et Francis Grandguillot, *LA COMPTABILITÉ DE GESTION, 16<sup>e</sup> ÉDITION* (2015－2016), Gualino éditeur, Lextenso éditions, 2015<sup>1</sup>

後藤宏行

GOTO Hiroyuki

gotoh12@alice.asahi-u.ac.jp

Suite du numéro précédent<sup>2</sup>.

## 目次

IV 費用処理—直接費・間接費	VIII 二次製品
1. 全部原価計算による費用処理	1. 概論
2. 直接費・間接費	2. 仕損品
3. 分析センター方式による間接費の配賦原則	3. 副産物
4. 分析センターによる計算法	4. 修正総括
V 間接費処理法に関する修正総括	IX 製造外費用
1. 与えられた条件	1. 序
2. 解答例	2. 販売費
VI 仕入原価	3. その他の製造外費用
1. 序	X 総原価と原価計算上の損益
2. 仕入れの種類	1. 総原価
3. 仕入原価の構成	2. 原価計算上の損益
VII 製造原価・仕掛品	XI 原価計算上の損益と帳簿損益の一致
1. 序	1. 原則
2. 製造原価の構成	2. 照合法
3. 仕掛品	

<sup>1</sup> ©Gualino éditeur, Lextenso éditions 2015. 70 rue du Gouverneur Général Félix Éboué - 92131 Issy-les-Moulineaux cedex, France.

<sup>2</sup> 本稿は、『朝日大学教職課程センター研究報告』第21号（2019年3月）、101-120頁の続篇である。  
Cette traduction japonaise est les deuxième parties qui suivent l'article de *Bulletin of the Center for Teaching Profession, Asahi University*, No.21 (le mars 2019), pp.101-120.

## IV 費用処理—直接費・間接費

### 1. 全部原価計算による費用処理

全部原価計算は、(a)種々の構成要素を分析するため、原価対象の総原価（全部原価）の構成を計算し、理解すること、(b)各原価対象の総原価をその販売価格と比較して損益を出し、その収益性を評価すること、にある。

総原価は最終段階の全部原価であり、企業の営業循環の諸段階（仕入れ、在庫保管、製造など）と同数の原価に分解される。

全部原価は適切な処理（賦課、配賦、繰入れなど）の結果として転記することが可能な費用全部から成る。

全部原価計算は、原価に算入される費用を(a)直接費、(b)間接費に区別することに立脚している。

### 2. 直接費・間接費

#### A. 直接費

直接費は単一原価に固有の費用であり、中間計算を伴わず直ちに原価に賦課される。例えば、製品製造のために消費される原材料、作業場で働くのみの労働者の賃金など。

#### B. 間接費

間接費は複数の原価に関係する。

その処理では、製品または決定された原価対象の原価に算入される前の事前配賦が必要となる。例えば、賃借料、全社的な電力消費高、通話料など。

### 3. 分析センター方式による間接費の配賦原則

#### A. 分析センター

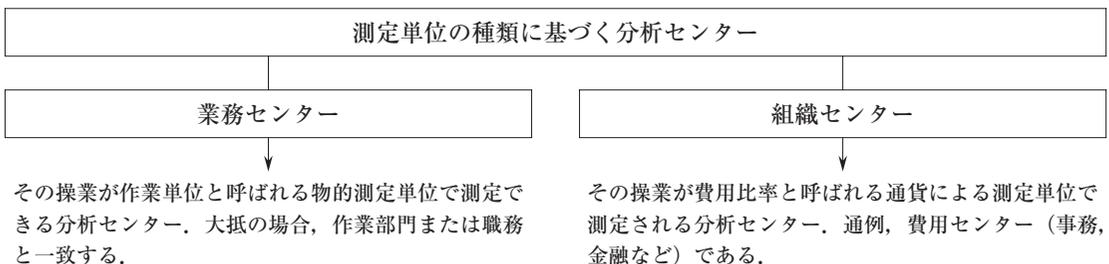
企業の操業は、間接費がその配賦と原価算入の前に統合され、綿密に検討される分析センターで区分される。

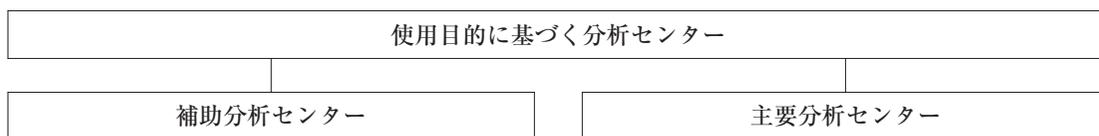
この分析センターは、(a)企業の組織図どおりの作業センターと呼ばれる実際部門（作業場、店舗、事務所など）、(b)企業で果たされる経済機能に関連する名目上の部門（事務、人事管理、仕入れなど）と一致する。

分析センターでは異種の間接費が集計されるが、同質で測定可能な操業によって特徴づけられなければならない。

分析センターの操業は、物的測定単位（キログラム、時間など）あるいは通貨による測定単位で評価される。

その分類のために採り上げた基準との関連で、数種類の分析センターに区別される。





費用がその他の補助分析センターと主要分析センター、またはそのどちらかに配賦される分析センター。  
 例えば、人事管理、資材管理、関連給付など。

費用が直接、製品原価に算入される分析センター。  
 例えば、仕入センター、製造センターなど。

(注)

- (i) 業務センターと組織センターの決定は各企業に固有のものである。
- (ii) 組織センターとして『その他補填すべき費用』または『事務センター』を設定することができる。  
 これは決定された分析センターに配賦するのが妥当ではない間接費を統合するものである。このセンターの費用は総原価に直接算入される。

## B. 間接費の配賦

### (1) 原則

間接費の配賦計算は二重記入用の一覧表形式で提示される。つまり、

- 行には → 配賦すべき種類別間接費を記入
- 列には → 補助・主要分析センターを記入

配賦作業は2段階に分けて行なわれる。

#### ① 第1次配賦

- ・大抵の場合、百分率で表示される配賦基準によってそれぞれの間接費の額が補助・主要分析センターに配賦される。
- ・この第1次配賦により、各補助・主要分析センターの費用を計算することが可能となる。

#### ② 第2次配賦

- ・主要分析センターに補助分析センターが配賦される。いくつかの補助分析センターが他のいくつかの補助分析センターへ相互性なしに、もしくは相互的に給付を提供することもある。
- ・それぞれの主要分析センターの総費用は、第1次配賦の総額プラス補助分析センターから受けた配賦額に等しい。
- ・第2次配賦が行われたらすぐに、主要分析センターに間接費総額が配賦される。補助分析センターでは従ってゼロとなる。

### (2) 補助分析センターの内部振替

他のいくつかの補助分析センターに第2次配賦が関係する時、2つの状況が発生しうる。

#### 階段振替 (すなわち多段階振替)

ある計算段階で確認された各センターの費用が相互性なしに次段階へ振替えられる。  
 補助分析センターは、間接費配賦表では提供される給付の順に配列されなければならない。

#### 相互的給付

補助分析センターが相互的に給付を提供し合う。  
 第2次配賦時に予備計算を行い、代数法によって各補助分析センターへの配賦総額を決定する必要がある。

(注) 相互的給付が2つ以上のセンターに関係することもある。従ってその振替方式は、給付を提供し合うセンターと同数の方程式を内包していなければならない。

## 【設例】

Dilune 社から次のような間接費配賦表の摘要が提示されている。

計算要素	補助分析センター	
	資材管理	保守管理
第1次配賦	6000	18000
資材管理	-	10%
保守管理	40%	-
配賦すべき総額	?	?

各補助分析センターへの配賦総額を決定せよ。

(i) 各補助分析センターへの配賦総額

資材管理センターへの配賦総額 = 第1次配賦後の資材管理センターの総額 + 保守管理センターへの配賦総額の40%

保守管理センターへの配賦総額 = 第1次配賦後の保守管理センターの総額 + 資材管理センターへの配賦総額の10%

$x$  = 資材管理センターへの配賦総額

$y$  = 保守管理センターへの配賦総額

$$\begin{cases} x = 6000 + 0.40y \\ y = 18000 + 0.10x \end{cases}$$

このうち  $y$  の方程式に10を乗じると、

$$10y = 180000 + x$$

$$10y = 180000 + 6000 + 0.40y$$

$$10y = 186000 + 0.40y$$

$$10y - 0.40y = 186000$$

$$9.6y = 186000$$

従って、 $y = 186000 / 9.6 = 19375$

また、 $x = 6000 + 0.40 \times 19375$

従って、 $x = 13750$

ゆえに、資材管理センターへの配賦総額は13750€であり、保守管理センターへの配賦総額は19375€である。

## C. 間接費の原価算入

主要分析センターの費用は、そのセンターの操業についての物的測定単位あるいは通貨による測定単位で製品原価または原価対象の原価に算入される。つまり、

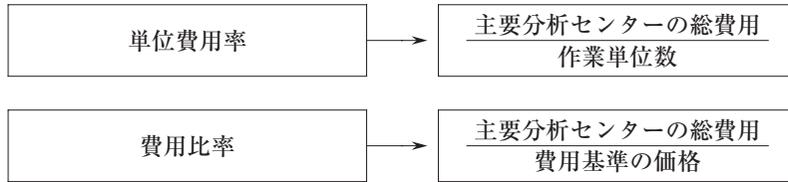
$$\begin{cases} \text{業務センターについては作業単位による。} \\ \text{組織センターについては費用比率による。} \end{cases}$$

物的測定単位数あるいは通貨による測定単位数は、そのセンターの費用と密接な相関がなければならない。

(1) 単位費用率と費用比率の計算

分析センターの単位費用率または費用比率は、そのセンターの一期間における総費用と同一期間において示された測定単位数との比率の結果である。

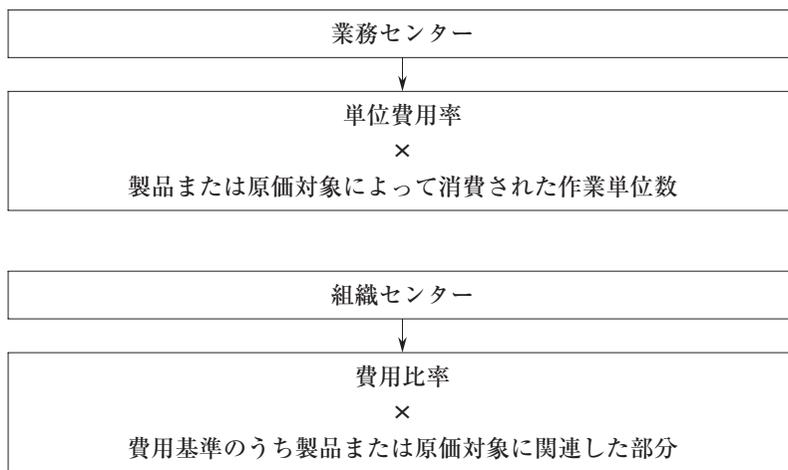
この計算は間接費配賦表で行なわれる。



(2) 原価に算入すべき間接費の決定

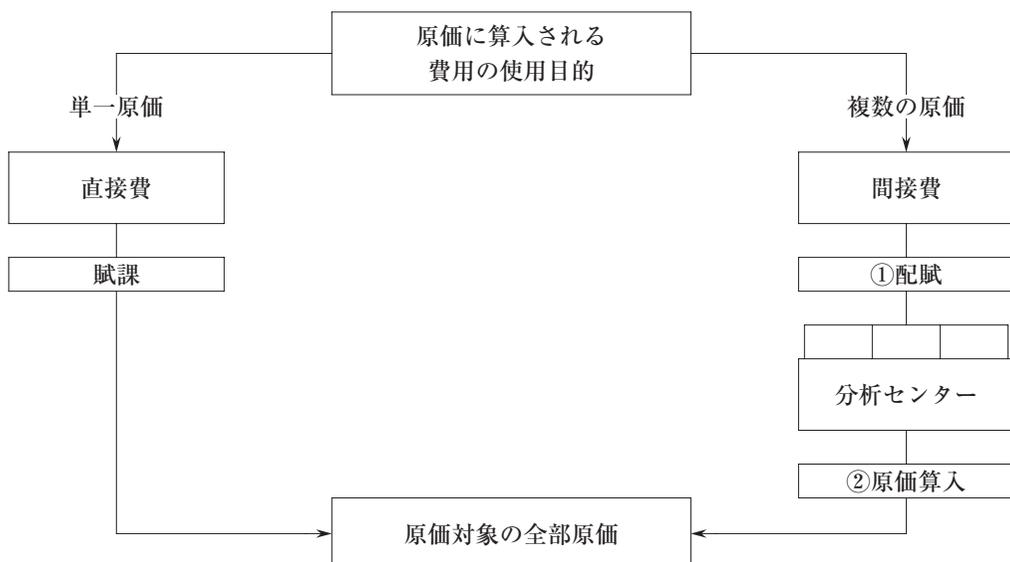
この原価算入は、製品または原価対象によって消費された物的測定単位数あるいは通貨による測定単位数に応じて行なわれる。

分析センターの費用のうち製品または原価対象のさまざまな原価階層に算入される配賦額は、以下の計算から得られる。



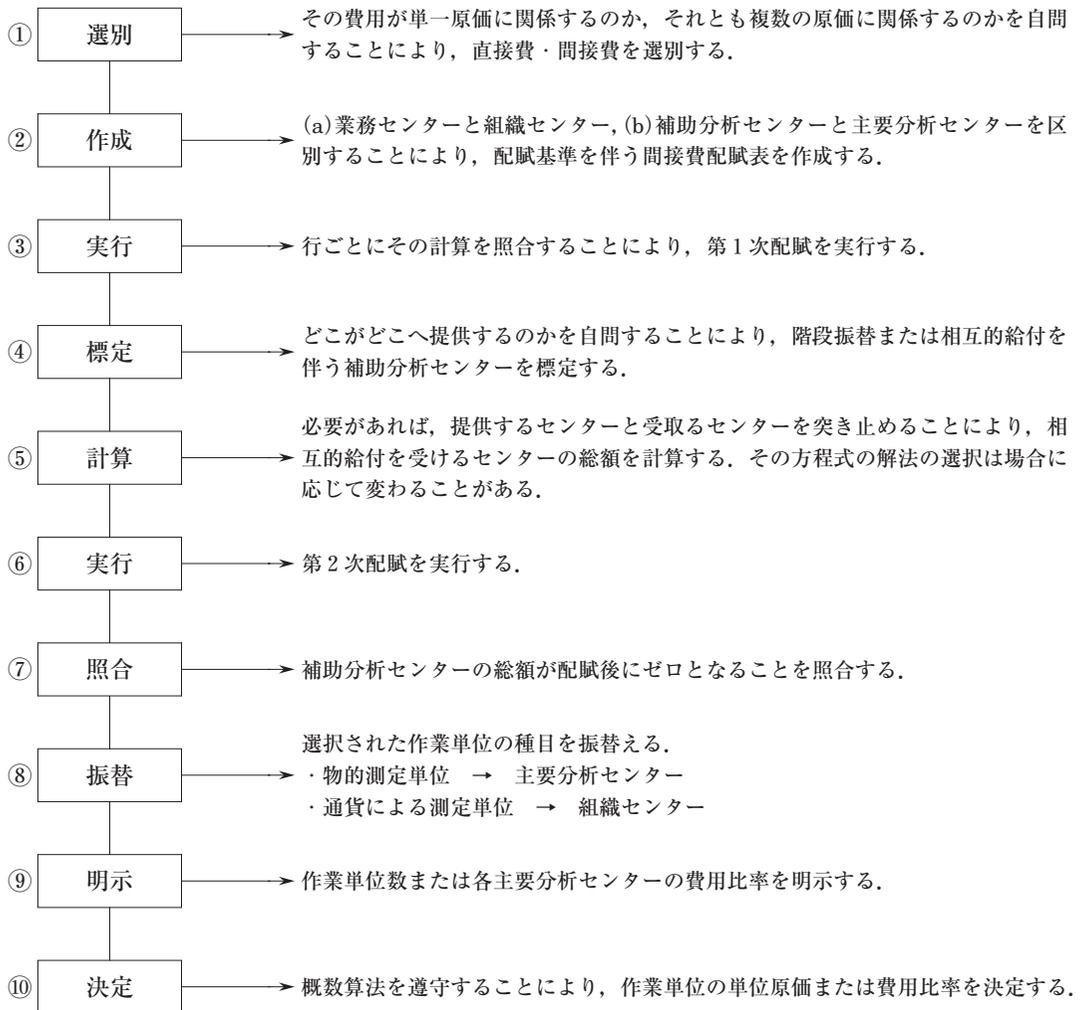
D. 概要図

全部原価計算による費用処理は以下のように図式化することができる。



4. 分析センターによる計算法

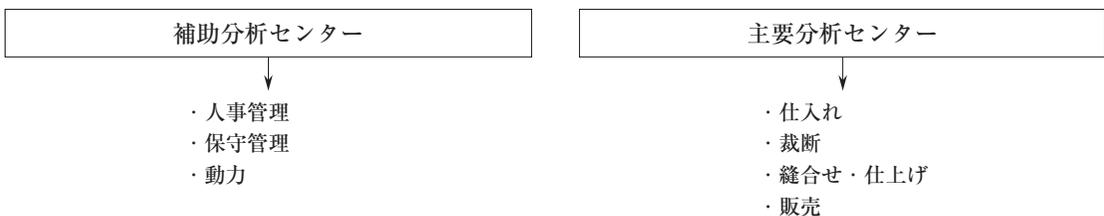
分析センターによる計算をするには、以下の手順を踏むのが適当である。



【設例】

子供向けのポップリン製シャツブラウスの製造を専門とする P'Tit Lou 社から、間接費処理に役立つデータが提供されている。

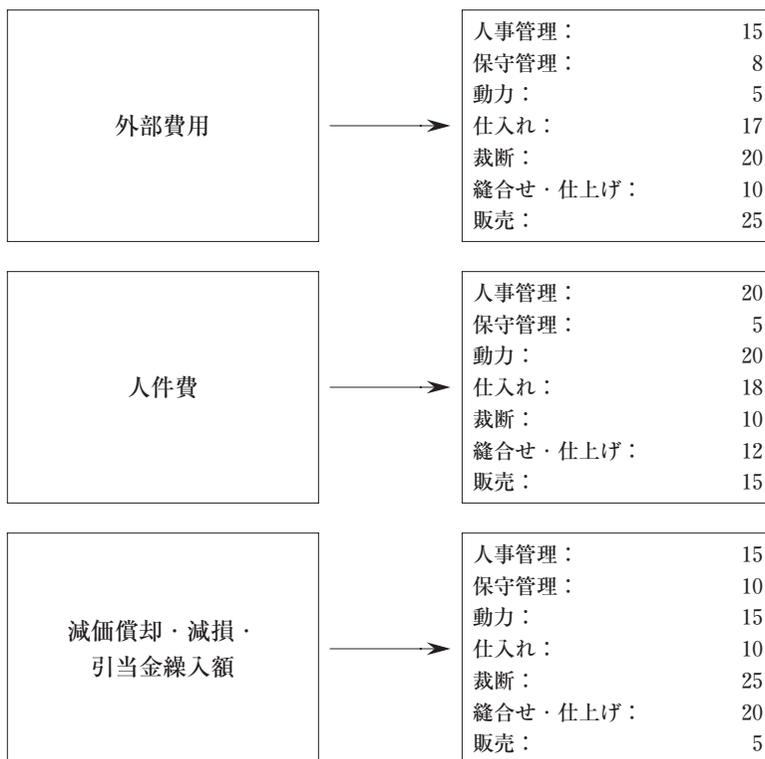
分析センターの構成は次のとおりである。



(i) 原価に算入される費用の額

原価に算入される費用	金額
外部費用	74000
人件費	106000
減価償却・減損・引当金繰入額	62800

(ii) 第1次配賦基準



(iii) 第2次配賦基準

人事管理		保守管理		動力	
保守管理：	20	人事管理：	5	仕入れ：	10
動力：	10	動力：	10	裁断：	40
仕入れ：	10	仕入れ：	20	縫合せ・仕上げ：	30
裁断：	20	裁断：	30	販売：	20
縫合せ・仕上げ：	30	縫合せ・仕上げ：	20		
販売：	10	販売：	15		

(iv) 作業単位は下記のとおり。

- ・仕入センターについては購入された生地7200m<sup>2</sup>。
- ・裁断センターについては裁断された長さ34000反。
- ・縫合せ・仕上げセンターについては仕上げられたシャツブラウス8500枚。
- ・販売センターについては税別売上高100ユーロ換算。

(v) 注意事項は下記のとおり。

- ・ 人事管理センターと保守管理センターについては計算の端数を切捨ててユーロ単位にすること。
- ・ 単位費用率については端数を四捨五入して小数点以下2桁の数字にすること。
- ・ 売上高は393700€である。

6月の間接費配賦表を作成せよ。

この2つの補助分析センター（人事管理センターと保守管理センター）は相互的に給付を提供し合っている。

$x$  = 人事管理センターへの配賦総額

$y$  = 保守管理センターへの配賦総額

$$\begin{cases} x = 41720 + 0.05y \\ y = 17500 + 0.20x \end{cases}$$

このうち  $y$  の方程式に5を乗じると、

$$5y = 87500 + x$$

従って、 $y = 129220/4.95 = 26105$

$$x = 41720 + 0.05 \times 26105 = 43025$$

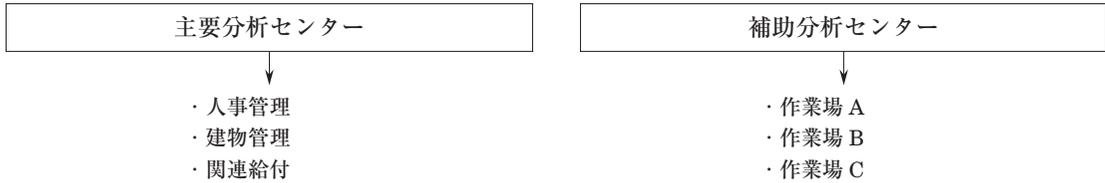
間接費配賦表は次頁に示される。

種類別間接費	金額	補助分析センター			主要分析センター			
		人事管理	保守管理	動力	仕入れ	裁断	縫合せ・仕上げ	販売
第1次配賦 ・外部費用 ・人件費 ・減価償却・減損・引当金繰入額	74000.00	11100.00	5920.00	3700.00	12580.00	14800.00	7400.00	18500.00
	106000.00	21200.00	5300.00	21200.00	19080.00	10600.00	12720.00	15900.00
	62800.00	9420.00	6280.00	9420.00	6280.00	15700.00	12560.00	3140.00
第1次配賦総額	242800.00	41720.00	17500.00	34320.00	37940.00	41100.00	32680.00	37540.00
第2次配賦 ・人事管理 ・保守管理		-43025.00	8605.00	4302.50	4302.50	8605.00	12907.50	4302.50
		1305.00	-26105.00	2610.50	5221.00	7831.50	5221.00	3916.00
		0	0	41233.00				
・動力			0	-41233.00	4123.30	16493.20	12369.90	8246.60
第2次配賦総額			0	0	51586.80	74029.70	63178.40	54005.10
作業単位					購入された生地	裁断された長さ	仕上げられた シャツブラウス	税別売上高 100€換算
作業単位数					7200m <sup>2</sup>	34000反	8500枚	3937
単位費用率					7.16	2.18	7.43	13.72

## V 間接費処理法に関する修正総括

## 1. 与えられた条件

Milupa 社から、自社の分析センターの明細が提示されている。



6月末に以下のデータが提供されている。

## (i) 消耗品消費高

- ・ 作業場 A : 12650 €
- ・ 作業場 B : 17070 €
- ・ 作業場 C : 17992 €

## (ii) 用品消費高

- ・ 人事管理 : 7014 €
- ・ 建物管理 : 6153 €
- ・ 関連給付 : 9452 €
- ・ 作業場 A : 8510 €
- ・ 作業場 B : 12750 €
- ・ 作業場 C : 13294 €

## (iii) 間接労務費

- ・ 人事管理 : 6956 €
- ・ 建物管理 : 6065 €
- ・ 関連給付 : 6854 €
- ・ 作業場 A : 10300 €
- ・ 作業場 B : 17600 €
- ・ 作業場 C : 13600 €

## (iv) 諸経費

- ・ 人事管理 : 21847 €
- ・ 建物管理 : 22082 €
- ・ 関連給付 : 8598 €
- ・ 作業場 A : 33650 €
- ・ 作業場 B : 33470 €
- ・ 作業場 C : 28670 €

## (v) 減価償却額

- ・ 関連給付 : 6029 €
- ・ 作業場 A : 6640 €
- ・ 作業場 B : 8621 €
- ・ 作業場 C : 6821 €

人事管理からは、建物管理に対して10%、関連給付に対して10%の割合で配賦され、その残額は各作業場の間接労務費に応じて3作業場へ配賦される。

建物管理からは、作業場 A に対して30%、作業場 B に対して40%、作業場 C に対して30%の割合で配賦される。

関連給付からは、人事管理に対して20%、作業場 A に対して40%、作業場 B に対して15%、作業場 C に対して25%の割合で配賦される。

作業単位は下記のとおり。

- ・作業場 A については材料8000キログラム。
- ・作業場 B については6000労働時間。
- ・作業場 C については最終製品14000個

- (1) 間接費の第1次・第2次配賦を実行せよ。
- (2) 各主要分析センターの単位費用率を計算せよ。

## 2. 解答例

- (1) 補助分析センターへの配賦総額

(i) 人事管理センターと関連給付センターへの配賦

$x$  = 人事管理センターへの配賦総額

$y$  = 関連給付センターへの配賦総額

$$\begin{cases} x = 35817 + 0.20y \\ y = 30933 + 0.10x \end{cases}$$

このうち  $y$  の方程式に10を乗じると、

$$10y = 309330 + x$$

$$10y = 309330 + 35817 + 0.20y$$

$$10y = 186000 + 0.20y$$

$$10y - 0.20y = 345147$$

従って、 $y = 345147 / 9.8 = 35219.08$

また、 $x = 35817 + 0.20 \times 35219.08$

従って、 $x = 42860.82$

(ii) 人事管理センターから3作業場への配賦、すなわち配賦総額

$$42860.82 - (4286.08 + 4286.08) = 34288.66 \text{ €}$$

・作業場 A :

$$\frac{34288.66 \times 103}{(103 + 176 + 136)} = 8510.20$$

・作業場 B :

$$\frac{34288.66 \times 176}{415} = 14541.70$$

・作業場 C :

$$\frac{34288.66 \times 136}{415} = 11236.76$$

- (2) 間接費配賦表

これは次頁に示される。

種類別間接費	金額	補助分析センター			主要分析センター		
		人事管理	建物管理	関連給付	作業場 A	作業場 B	作業場 C
第 1 次配賦							
・ 消耗品	47712.00				12650.00	17070.00	17992.00
・ 用品	57173.00	7014.00	6153.00	9452.00	8510.00	12750.00	13294.00
・ 間接労務費	61375.00	6956.00	6065.00	6854.00	10300.00	17600.00	13600.00
・ 諸経費	148317.00	21847.00	22082.00	8598.00	33650.00	33470.00	28670.00
・ 減価償却額	28111.00			6029.00	6640.00	8621.00	6821.00
第 1 次配賦総額	342688.00	35817.00	34300.00	30933.00	71750.00	89511.00	80377.00
第 2 次配賦							
・ 人事管理		- 42860.82	4286.08	4286.08	8510.20	14541.70	11236.76
・ 建物管理			- 38586.08	- 35219.08	11575.82	15434.44	11575.82
・ 関連給付		7043.82			14087.63	5282.86	8804.77
第 2 次配賦総額	342688.00	0	0	0	105923.65	124770.00	111994.35
				作業単位 作業単位数 単位費用率	キロワ 8000 13,2404	時間 6000 20,795	個 14000 7,9995

## VI 仕入原価

### 1. 序

仕入原価または取得原価は企業の営業循環の第1段階に関連しており、全部原価の分類体系の前段階に位置づけられる。

これらの原価は企業の組織、操業、要求に応じて、例えば材料別または商品別に、材料または商品の品目別に、仕入先別に、注文別などに、所定の期間において決定することが可能である。

### 2. 仕入れの種類

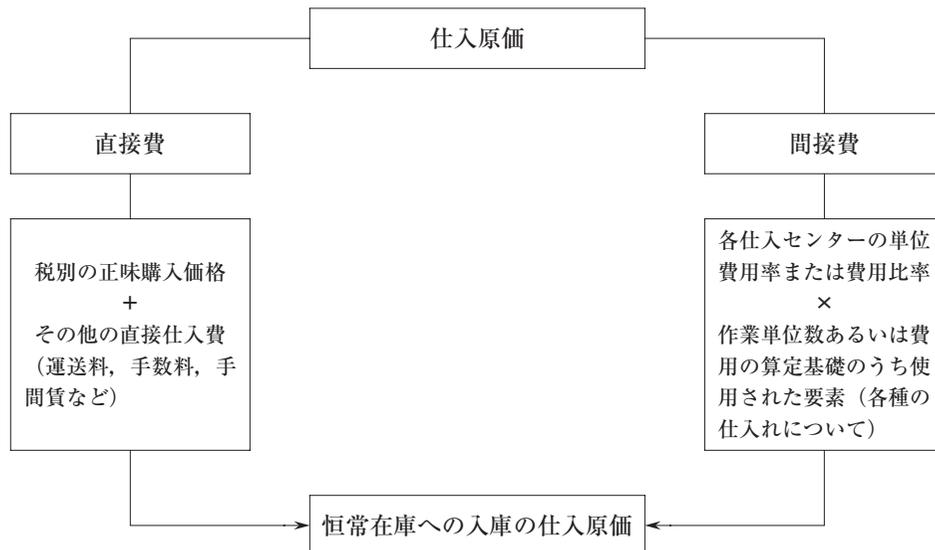
- 営業循環の一部を成す購入財の種類は企業形態のいかんによる。
- 商品：商事会社が購入し、そのままの状態で転売される財。
- 原材料：多少とも生成されており、製造業者によって購入され、加工されて売りに出される製品に組込まれる財。
- 消耗品・用品：製造業者によって購入され、最初の使用時あるいはすぐに消費されるもので、製品には組込まれず、その製造または販売に関与する財。

### 3. 仕入原価の構成

仕入原価は、保管される商品、材料に対してその保管が行われる時までかかった費用の全てをいう。

仕入原価は、税別の購入価格から営業上の値下げと仕入割引を控除し、その存在する状態から入庫まで購入財を移送するのに投入されたその他の仕入費用の総計を加算した額から成る。

購入財の保管費は、その保管期間が結果として在庫価格の上昇を招く場合（例えばブドウ酒、蒸留酒など）以外は除外されるのが通例である。



出庫される商品または材料・用品は、IIで検討された方法によって評価される。

#### 【設例】

Primgoût 社から、6月に関する100%有機栽培の赤ん坊向け調理済食品『ニンジン・ホウレンソウ・サーモンのピューレ』の製品分析を委託されている（但し、全部原価計算による）。

この惣菜の製造はニンジン、ホウレンソウ、サーモン、レモン汁などの原料を必要とし、そして複数の処理、すなわち(a)野菜の傷んだ部分を除いて洗う、(b)サーモンを小さく切り分ける、(c)野菜と魚を

蒸す, (d)レモン汁を加える, (e)原料全部をミキサーにかける, から成る。  
 製造後, この惣菜は200gの柔らかい包装袋で包装され, 殺菌される。  
 当社の企業会計によって以下のデータが提供されている。

仕入れ	ニンジン：1 匁0.50 €で10000kg ホウレンソウ：1 匁0.80 €で15000kg サーモン：1 匁9.00 €で33000kg レモン汁：25匁入り 1 缶3.00 €で200缶 包装袋：1000袋31.00 €で800000袋
消費量	ニンジン：105000kg ホウレンソウ：18000kg サーモン：30000kg レモン汁：4500匁 包装袋：測定中
製造量	→ ピューレ150000kg
売上	→ 1 袋2.20 €で700000袋

在庫目録

	6 月 1 日 の 在 庫	6 月 30 日 の 在 庫
ニンジン：	1 匁0.50 €で10000kg	5000kg
ホウレンソウ：	1 匁0.78 €で3500kg	500kg
サーモン：	1 匁9.20 €で7000kg	10000kg
レモン汁：	1 缶3.80 €で40缶	60缶
空の包装袋：	1000袋30.70 €で250000袋	35000袋
包装された包装袋：	0.52 €の45000袋	75000袋
仕掛品：	4000 €	8000 €

出庫高は月末での加重平均原価で評価される。

間接費

費用	総額	仕入れ	製造	包装・殺菌	販売	一般管理
第2次配賦	61710	4500	26526	7500	19404	3780
作業単位の 種類		原 材 料 の キログラム数	製 造 され た ピューレ の キログラム数*	包 装 ・ 殺 菌 さ れ た 包 装 袋	税 別 売 上 高 500 € 換 算	売 上 製 品 の 製 造 原 価 100 € 換 算

\* 1 匁 = 1 匁とする。

直接費

仕入れ： 9.50 €の労働169時間  
 製造： 14.00 €の労働507時間  
 包装・殺菌： 8.90 €の機械稼働338時間  
 仕入れに関する直接労務費は各原材料のキログラム数に応じて配賦されなければならない。

- (1) 分析センターの単位費用率を計算せよ。  
 (2) 各原材料の仕入原価を計算せよ。  
 (3) 各原材料の入庫高のみの継続記録棚卸しを提示せよ (端数を四捨五入して小数点以下2桁の数字にせよ)。  
 (i) 分析センターの単位費用率

間接費配賦表

費用	総額	仕入れ <sup>(1)</sup>	製造	包装・殺菌 <sup>(2)</sup>	販売 <sup>(3)</sup>	一般管理 <sup>(4)</sup>
第2次配賦 作業単位の 種類	61710	4500 原材料の キログラム数	26526 製造された ビュレの キログラム数	7500 包装・殺菌さ れた包装袋	19404 税別売上高 500€換算	3780 売上製品の 製造原価 100€換算
作業単位数		153000	150000	750000	3080	3780
単位費用率		0.03	0.18	0.01	6.30	1.00

- (1) 仕入れの作業単位数： $100000 + 15000 + 33000 + (25^l \times 200\text{缶}) = 153000$   
 (2) 包装・殺菌の作業単位数： $150000\text{kg} / 0.2\text{kg} = 750000$   
 (3) 販売の作業単位数： $(700000\text{袋} \times 2.20\text{€}) / 500\text{€} = 3080$   
 (4) 一般管理の作業単位数： $(700000\text{袋} \times 0.54\text{€}) / 100\text{€} = 3780$  (包装袋の製造原価については76頁を参照のこと)

- (ii) 原材料の仕入原価

計算要素	ニンジン	ハウレンソウ	サーモン	レモン汁
購入価格	$100000 \times 0.5$ = 50000	$15000 \times 0.8$ = 12000	$33000 \times 9$ = 297000	$200 \times 3$ = 600
直接労務費 <sup>(1)</sup>	$100000 \times 0.01$ = 1000	$15000 \times 0.01$ = 150	$33000 \times 0.01$ = 330	$(25 \times 200) \times 0.01$ = 50
仕入センター	$100000 \times 0.03$ = 3000	$15000 \times 0.03$ = 450	$33000 \times 0.03$ = 990	$(25 \times 200) \times 0.03$ = 150
総額	54000	12600	298320	800
単位仕入原価	0.54	0.84	9.04	4 <sup>(2)</sup>

- (1) 直接労務費配賦率： $9.50\text{€} \times 169^h = 1605.50\text{€}$ , 従って,  $1605.50 / 153000 = 0.01$   
 (2) 1缶当り

- (iii) 継続記録棚卸し『入庫高』

ニンジン	数量	単価	合計
月初在庫	10000	0.50	5000
仕入れ	100000	0.54	54000
	110000	0.54	59000

ハウレンソウ	数量	単価	合計
月初在庫	3500	0.78	2730
仕入れ	15000	0.84	12600
	18500	0.83	15330

サーモン	数量	単価	合計
月初在庫	7000	9.20	64400
仕入れ	33000	9.04	298320
	40000	9.07	362720

レモン汁	数量	単価	合計
月初在庫	40	3.80	152
仕入れ	200	4.00	800
	240	3.97	952

空の包装袋	数量	単価*	合計
月初在庫	250000	0.03	7500
仕入れ	800000	0.03	24000
	1050000	0.03	31500

\*月初在庫：30.70€/1000袋=0.03，仕入れ：31.00€/1000袋=0.03

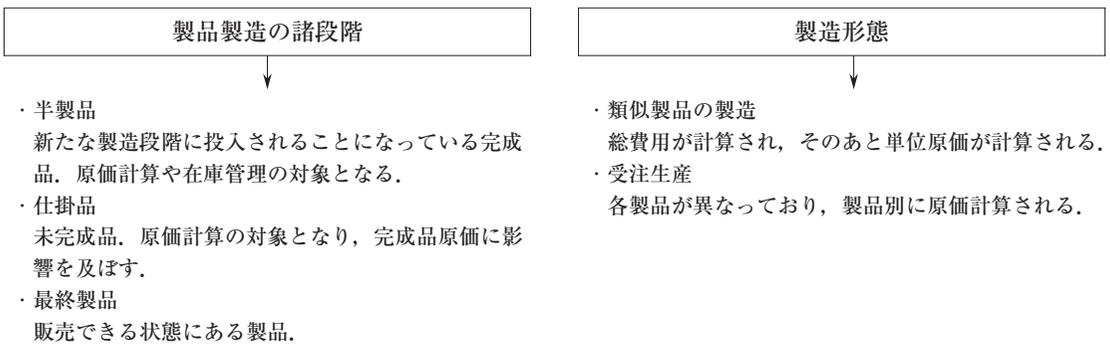
(注) 会計年度を通じて概数の誤差が確認されるが、その処理は XI で示される。

## VII 製造原価・仕掛品

### 1. 序

製造原価は、財または用役の製造のために加工処理を行う企業にのみ関係がある。

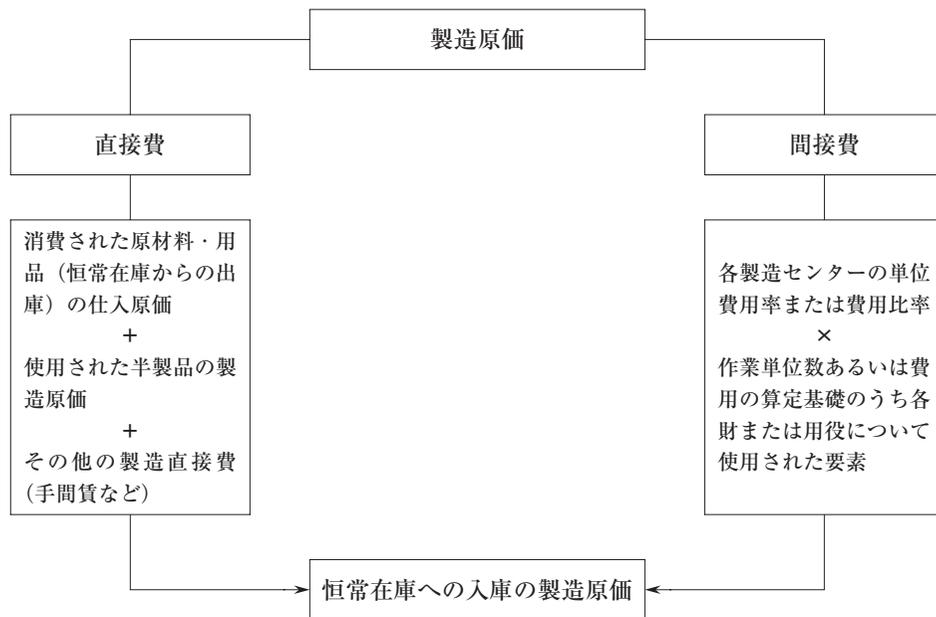
これは営業循環の製造段階に関連するものであり、その構造は下記に応じた製造工程の複合性のいかんによる。



一期間中の種々の全部製造原価を認識することや当期間での原価の増減分析により、企業の内部経営状況を評価し、その生産計画（内部生産、下請け、製造工程など）に関する意思決定を支援することが可能となる。

### 2. 製造原価の構成

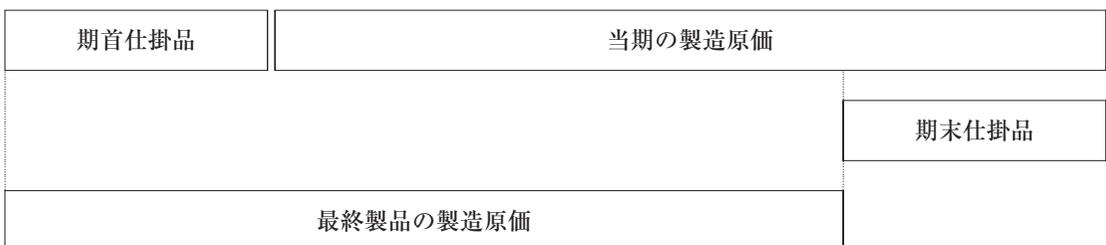
製造原価は、財または用役を製造してそれが存在する状態と場所へ搬送するため、企業によって消費された材料・用品の仕入原価と、計上されたその他の直接費・間接費の総計から成る。



### 3. 仕掛品

各期間中に企業では、販売できる状態にある最終製品または最終用役の製造原価を計算しなければならない。ところが一部の製品または工事が期末に完成されていない場合がある。従って、当期の費用の一部は仕掛品または仕掛工事に割当てられる。

最終製品の製造原価を認識するには当期の製造原価を、(a)期首仕掛品（吟味期間中に完成される）、(b)期末仕掛品（次期に完成されることになる）によって修正しなければならない。



$\text{当期に関する最終製品の製造原価} = \text{当期の製造費} + \text{期首仕掛品の製造原価} - \text{期末仕掛品の製造原価}$
--

仕掛品の評価は、(a)完成度に基づいて一切込みで、(b)詳細な原価カードを用いて実際に、(c)等値関係、すなわち仕掛品  $x = \text{完成品 } y$  により、(d)予定原価（標準原価）に基づいて、行なわれる。

#### 【設例】

Primgoût 社から、6月における『ニンジン・ハウレンソウ・サーモンのピューレ』用の包装袋の製造に関する以下のデータが提供されている。

消費量	ニンジン：105000個 ハウレンソウ：18000個 サーマン：30000個 レモン汁：45000個 包装袋：750000個
-----	--

## 直接労務費と機械稼働時間

製造： 14.00€の507時間  
 包装・殺菌： 8.90€の338時間

## 分析センター

	製造センター	包装・殺菌センター
作業単位数：	150000	750000
単位費用率：	0.18€	0.01€

製造量 → ピューレ：150000個

## 在庫目録

	6月1日の在庫	6月30日の在庫
仕掛品：	4000€	8000€
包装された包装袋：	0.52€で45000袋	75000袋

出庫高は月末での加重平均原価で評価される。

ニンジン	数量	単価	合計
月初在庫	10000	0.50	5000
仕入れ	100000	0.54	54000
	110000	0.54	59000

ハウレンソウ	数量	単価	合計
月初在庫	3500	0.78	2730
仕入れ	15000	0.84	12600
	18500	0.83	15330

サーモン	数量	単価	合計
月初在庫	7000	9.20	64400
仕入れ	33000	9.04	298320
	40000	9.07	362720

レモン汁	数量	単価	合計
月初在庫	40	3.80	152
仕入れ	200	4.00	800
	240	3.97	952

空の包装袋	数量	単価	合計
月初在庫	250000	0.03	7500
仕入れ	800000	0.03	24000
	1050000	0.03	31500

- (1) 材料と空の包装袋についての出庫高を評価せよ。  
 (2) 『ニンジン・ハウレンソウ・サーモンのピューレ』用の包装袋の製造原価を計算せよ。  
 (3) 『ニンジン・ハウレンソウ・サーモンのピューレ』用の包装袋の入庫高を評価せよ（端数を四捨五入して小数点以下2桁の数字にせよ）。
- (i) 継続記録棚卸し『出庫高の評価』

ニンジン							
計算要素	数量	単価	合計	計算要素	数量	単価	合計
月初在庫	10000	0.50	5000	出庫	105000	0.54	56700
仕入れ	100000	0.54	54000	月末在庫	5000	0.54	2700
	110000	0.54	59000		110000	0.54	59400

ハウレンソウ							
計算要素	数量	単価	合計	計算要素	数量	単価	合計
月初在庫	3500	0.78	2730	出庫	18000	0.83	14940
仕入れ	15000	0.84	12600	月末在庫	500	0.83	415
	18500	0.83	15330		18500	0.83	15355

サーモン							
計算要素	数量	単価	合計	計算要素	数量	単価	合計
月初在庫	7000	9.20	64400	出庫	30000	9.07	272100
仕入れ	33000	9.04	298320	月末在庫	10000	9.07	90700
	40000	9.07	362720		40000	9.07	362800

レモン汁							
計算要素	数量	単価	合計	計算要素	数量	単価	合計
月初在庫	40	3.80	152.00	出庫	180	3.97	714.60
仕入れ	200	4.00	800.00	月末在庫	60	3.97	238.20
	240	3.97	952.00		240	3.97	952.80

空の包装袋							
計算要素	数量	単価	合計	計算要素	数量	単価	合計
月初在庫	250000	0.03	7500	出庫	750000	0.03	22500
仕入れ	800000	0.03	24000	月末在庫	300000	0.03	9000
	1050000	0.03	31500		1050000	0.03	31500

(ii) 製造原価

総製造原価

ニンジン：	$105000 \times 0.54 = 56700.00$
ハウレンソウ：	$18000 \times 0.83 = 14940.00$
サーモン：	$30000 \times 9.07 = 272100.00$
レモン汁：	$180 \text{ 缶} \times 3.97 = 714.60$
製造に関する直接労務費：	$507^h \times 14.00 = 7098.00$

包装と殺菌に関する機械稼働時間：	$338^h \times 8.90 = 3008.20$
包装袋：	$750000\text{個} \times 0.03 = 22500.00$
製造センター：	$150000\text{kg} \times 0.18 = 26526.00$
包装・殺菌センター：	$750000\text{個} \times 0.01 = 7500.00$
(+) 月初仕掛品：	(+) 4000.00
(-) 月末仕掛品：	(-) 8000.00
総製造原価：	<u>407086.80</u>

『ニンジン・ホウレンソウ・サーモンのピューレ』用包装袋の製造原価

$$407086.80 / 750000\text{個} = 0.54 \text{€}$$

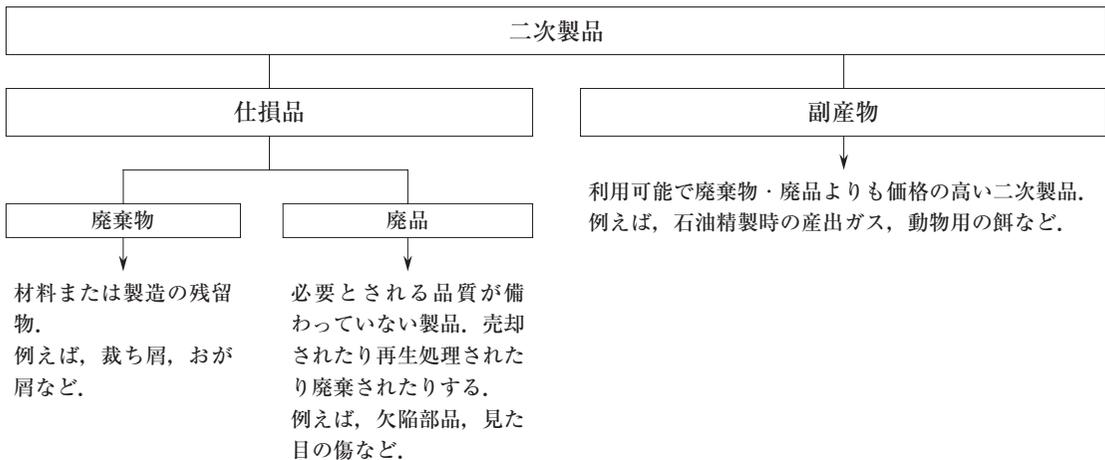
(iii) 継続記録棚卸し『製造原価』

包装された包装袋	数量	単価	合計
月初在庫	45000	0.52	23400.00
入庫	750000	0.54	407086.80
	795000	0.54	430486.80

## VIII 二次製品

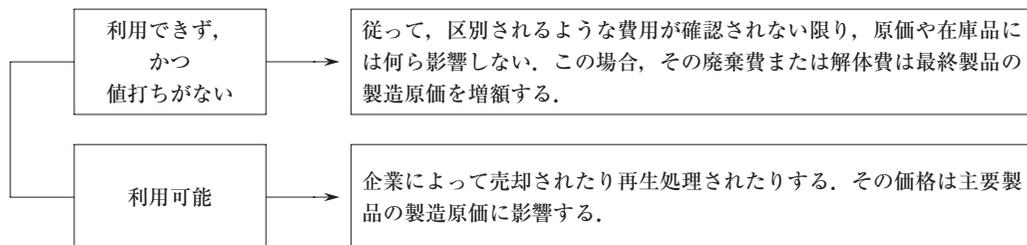
### 1. 概論

主要製品と呼ばれる特定の財の製造は二次製品を生み出す。二次製品は大抵の場合、製造原価計算に影響する。

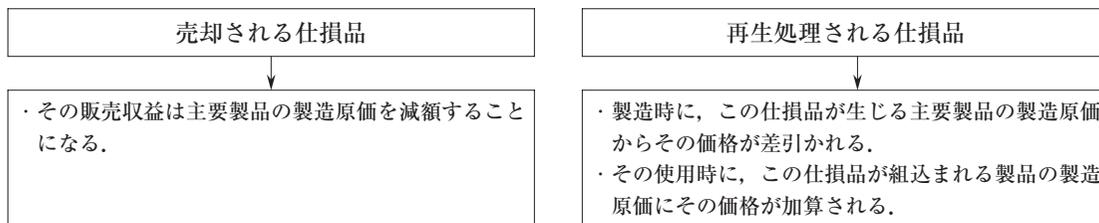


### 2. 仕損品

仕損品は次の場合がありうる。



利用可能な仕損品の製造原価への影響は、その使用目的に応じて異なる。



再使用される仕損品の価格は市場価格に基づいて、あるいは一切込みで決定され、販売費が差引かれる。

仕損品は在庫管理の対象となる。

(注) 仕損品の販売収益は利益と見なすことができる。従って原価計算上の利益を増額することになる。

【設例】

5月における製品Aの製造では下記のを必要とした。

- ・ 1 ㉮53€の原材料800kg
- ・ 1時間48€の直接労働1500時間
- ・ 間接費が10640€

製品Aの製造では1 ㉮4.50€で売り出される廃棄物120kgが産出される。この廃棄物に関する販売費は販売価格の3%である。

製品Aの正味製造原価を計算せよ。

(i) 製品Aの製造原価

原材料費：	800 <sup>kg</sup> × 53.00 = 42400. <sup>00</sup>
直接労務費：	1500 <sup>h</sup> × 48.00 = 72000. <sup>00</sup>
間接費：	10640. <sup>00</sup>
製造原価：	125040. <sup>00</sup>
廃棄物の正味売上高：	120 <sup>kg</sup> × 4.50 × (1 - 0.03) = (-) 523. <sup>80</sup>
製品Aの正味製造原価：	124516. <sup>20</sup>

3. 副産物

その数量的大きさによって副産物は、(a)廃棄物と同一視することができるので同一の処理を受ける、(b)主要製品として処理することができ、原価・損益計算がある。その価格は、原則的には主要製品よりも低い。

(b)の場合には原価計算の段階で困難が生じる。つまり、各製品の原価計算をするため、結合原価をどのように主要製品と副産物に配分すればよいのか？

複数の評価法が存在する。

A. 販売価格に基づく一括原価計算

その原則は副産物の販売価格を起点として結合原価を決定することである。

副産物の販売価格
- 副産物からの利益
- 副産物の販売費
- 副産物の補足的費用
= 副産物の結合原価

$$\begin{aligned} & \text{総製造費用 - 副産物の結合原価} \\ & = \text{主要製品の製造原価} \end{aligned}$$

(注) 副産物は処理の後に大きな価格を取得することがあるが、その場合には連産品となる。

【設例】

製品 M の製造では副産物 P が産出される。その総製造共通費は、原材料費68540€, 直接労務費18000€, 間接費50000€である。

この副産物は補足的処理の対象となり、それによって直接費385€, 直接労務費2700€が配分される。当期の製造量は、製品 M 5000個, 副産物 P 6200個である。P の販売価格は1個2.40€であり、その利益と販売費は販売価格の30%に相当する。

製品 M と副産物 P の製造原価を計算せよ。

(i) 副産物 P の結合製造原価

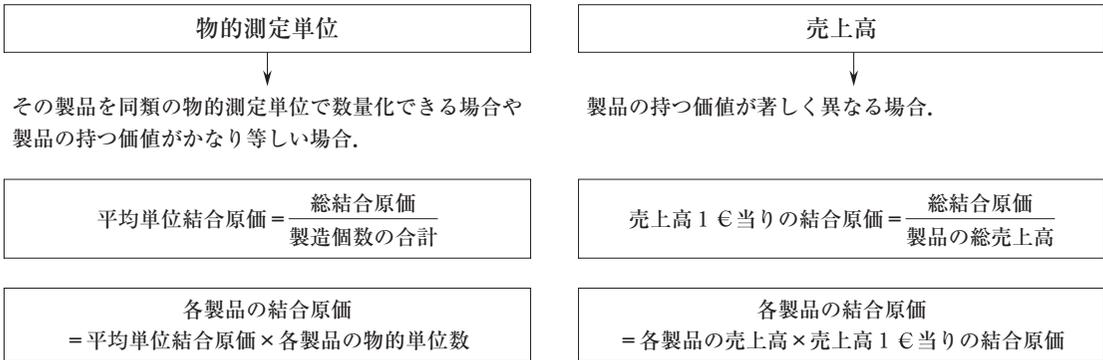
販売価格：	6200個 × 2.40 = 14880
利益・販売費：	14880 × 30% = (-) 4464
補足的費用：	385 + 2700 = (-) 3085
副産物 P の結合原価：	7331

(ii) 製品 M の製造原価

総製造共通費：68540 + 18000 + 50000 = 136540 €  
 製品 M の製造原価：136540 - 7331 = 129209 €

B. 実際費用に基づく原価計算法

結合費用は下記に応じて配分される。



(注) 二次製品の構成は使用される評価法のいかんによる。二次製品は、最終製品、費用補填、補足的な営業収益として処理することができる。

【設例】

Perry 社では2つの副産物 B, C を発生させる製品 A を製造している。

その結合製造原価は210000€で、製品 A につき15000キログラム, 副産物 B につき9000キログラム, 副産物 C につき12000キログラムである。

個別費は、製品 A が36000€, 副産物 B が28000€, 副産物 C が32000€である。

これら A, B, C の製造原価を計算せよ。

(i) 平均単位原価

$$210000 / (15000 + 9000 + 12000) \text{kg} = 5.83 \text{ €}$$

## (ii) A, B, C の製造原価

	製品 A	副産物 B	副産物 C
結合原価	$5.83 \times 15000\text{kg} = 87450$	$5.83 \times 9000\text{kg} = 52470$	$5.83 \times 12000\text{kg} = 69960$
個別費	36000	28000	32000
製造原価	123450	80470	101960

## 4. 修正総括

## A. 与えられた条件

製品 A の製造では製品 B で再使用される廃棄物が産出され、製品 B の製造では副産物 C が産出される。

製品 A に関する総費用は下記のとおりである。

- ・ 62€ の消費原材料 (出庫高) 1200kg
- ・ 72€ の直接労務 975 時間
- ・ 製造センターでは 58€ の機械稼働 430 時間
- ・ なお、この廃棄物は原材料のうち製品 A の製造に組込まれる数量の 8% に相当し、1 キログラム 2 € と見積られる。

製品 B と副産物 C の製造では共通費、すなわち、原材料費 98200€, 廃棄物.....€, 労務費 83600€, 間接費 30160€ が必要とされた。

副産物 C は補足的費用 15850€ を発生させている。この副産物の販売価格は 32€ であり、利益と販売費は、この販売価格の 40% に相当する。

当月の製造量は、製品 B 3500 個、副産物 C 5800 個である。

- (1) 製品 A の正味製造原価を計算せよ。
- (2) 副産物 C の結合製造原価を計算せよ。
- (3) 製品 B の製造原価を計算せよ。

## B. 解答例

## (1) 製品 A の正味製造原価

計算要素	数量	単価	金額
原材料費	1200 <sup>kg</sup>	62	74400
直接労務費	975 <sup>h</sup>	72	70200
製造センター	430 <sup>h</sup>	58	24940
			169540
控除項目			
廃棄物*	89 <sup>kg</sup>	2	178
製造原価			169362

\*  $1200\text{kg} \times 8 / (100 + 8) = 89\text{kg}$

## (2) 副産物 C の結合製造原価すなわち配分済結合原価

販売価格：  $5800\text{個} \times 32 = 185600$   
 利益・販売費：  $185600 \times 40\% = (-) 74240$   
 補足的費用：  $(-) 15850$

副産物 C の結合原価：

(3) 製品 B の製造原価

総製造費用：98200 + 178 + 83600 + 30160 = 212138 €

製品 B の製造原価：212138 - 95510 = 116628 €

## IX 製造外費用

### 1. 序

製造外費用は営業循環の最後に位置づけられるもので、(a)販売費、(b)その他の製造外費用で構成される。

$$\begin{array}{c} \text{製造外費用} \\ = \text{販売費} + \text{その他の製造外費用} \end{array}$$

製造外費用は、販売される製品、商品、用役にのみ関係がある。

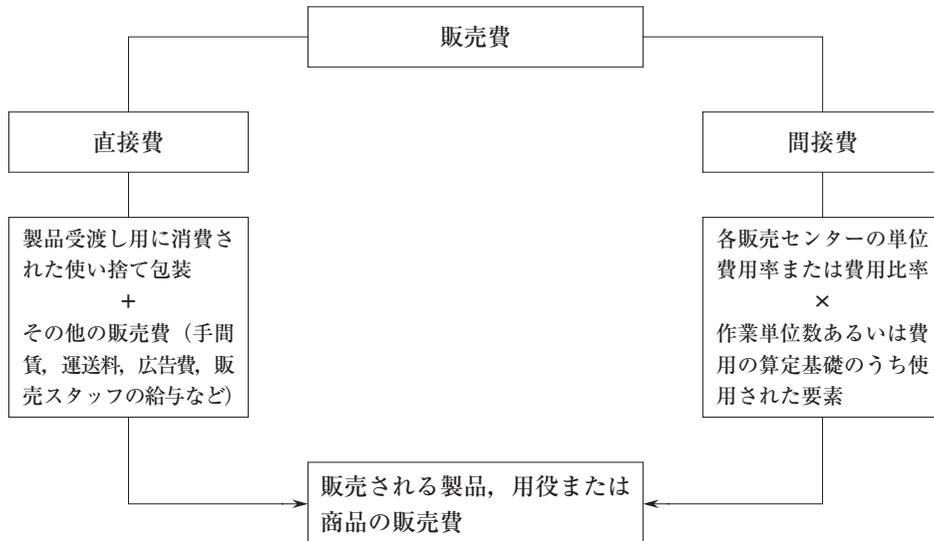
製造外費用は総原価にのみ算入されるもので、売上製品の製造原価または売上商品の仕入原価とは無関係である。従って、在庫価額を全く修正しない。

### 2. 販売費

販売費は販売機能（販売促進、販売の実行、受渡し、アフターサービスなど）に関連した直接費・間接費の総計から成る。

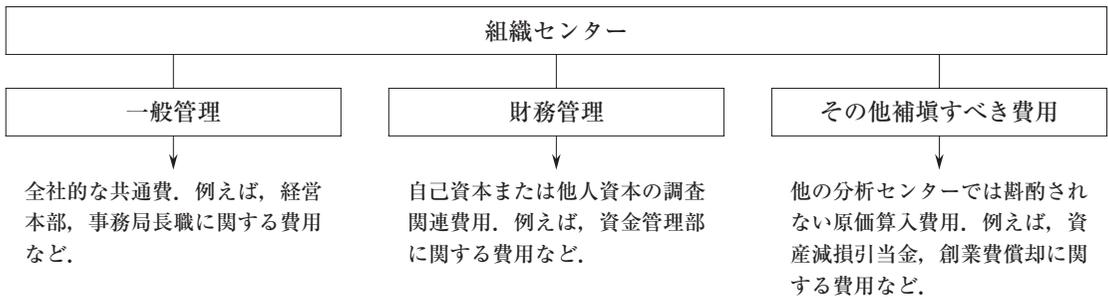
販売機能の構造に応じて販売費は、(a)総括的に、(b)販売段階別に、(c)地域別に、(d)販売経路別に、(e)注文別または製品別に、計算することができる。

以下のような構成要素に区別される。



### 3. その他の製造外費用

その他の製造外費用は、主として組織上の分析センターで計上される全般的性格の間接費を統合するものである。



各センターの金額は費用の算定基礎によって関連原価に直接算入される。

(注) 販売費の構成要素は、与えられた条件に従ってその他の製造外費用から分離することができる。

計算上2回は計上されないことをチェックせよ。

**【設例】**

Primgoût 社から、6月における『ニンジン・ハウレンソウ・サーモンのピューレ』用の包装袋の販売費に関する以下のデータが提供されている。

・販売センター

作業単位数：3080個（作業単位の種類 = 税別売上高500€換算）

単位費用率：6.30€

・直接販売費は売主手数料から成る（売上高の3%）。

・一般管理センター

作業単位数：3780個（作業単位の種類 = 売上製品の製造原価100€換算）

単位費用率：1€

包装袋の売上数は700000袋で、包装袋の販売価格は2.20€である。

『ニンジン・ハウレンソウ・サーモンのピューレ』用の包装袋の製造外費用を計算せよ。

(i) 総販売費

直接費： 700000袋 × 2.20 × 3% = 46200

間接費：

販売センター： 3080個 × 6.30 = (+) 19404

総販売費： 65604

(ii) 包装袋の販売費

$65604 / 700000袋 = 0.09€$

(iii) 一般管理費

$3780個 × 1€ = 3780€$

(iv) 総製造外費用

$65604 + 3780 = 69384€$

## X 総原価と原価計算上の損益

### 1. 総原価

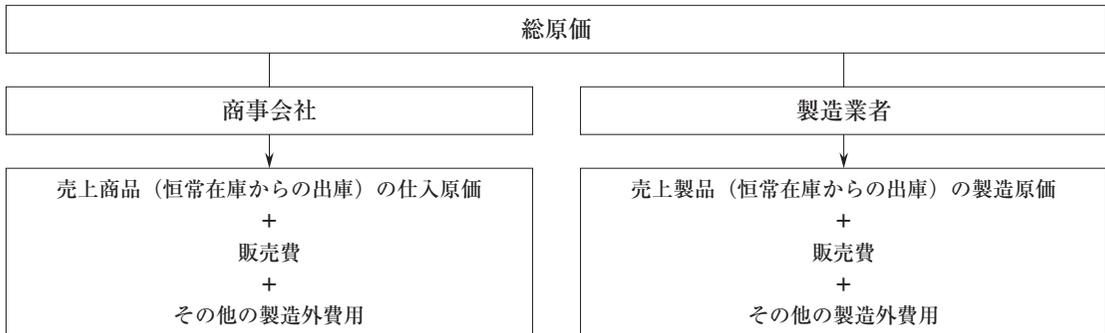
#### A. 序

製品、用役または商品の総原価は、販売費を含め、営業循環を通じてその最終段階まで負担される費用の総計をいう。

総原価は、販売される製品、用役、商品にのみ関係があるもので、これらの全部原価にあたる。

#### B. 構成

総原価の構成は企業の業務によって異なっている。



総原価は、(a)販売価格の決定、(b)原価対象の販売価格との比較による原価計算上の損益の決定、に寄与する。

### 2. 原価計算上の損益

全部原価計算の主要な目的の一つは、原価対象（製品、用役、業務）別に原価計算上の損益を導出することである。

企業では、対応する総原価と同様に原価計算上の損益を計算することができる。

原価対象の原価計算上の損益は、その販売価格と総原価の差額に等しい。

$$\text{原価計算上の損益} = \text{販売価格} - \text{総原価}$$

原価計算上の損益を明らかにすれば、(a)製品または他のあらゆる原価対象の収益性の推移を評価すること、(b)最も利益になる製品の販売を促進すること、(c)必要な意思決定（販売価格の改定、営業条件の改善など）をすること、が可能となる。

原価対象別の原価計算上の損益の代数和は原価計算上の総損益となる。この総損益は、定期的に企業会計上の経常損益と比較して両者の一致をチェックしなければならない。

#### 【設例】

Primgoût 社から、6月における『ニンジン・ハウレンソウ・サーモンのピューレ』用の包装袋の製造に関する以下のデータが提供されている。

- ・製造原価による入庫高の継続記録棚卸し

包装・殺菌された包装袋	数量	単価	合計
月初在庫	45000	0.52	23400. <sup>00</sup>
入庫	750000	0.54	407086. <sup>80</sup>
	795000	0.54	430486. <sup>80</sup>

- ・販売費： 65604.<sup>00</sup>€
- ・その他の製造外費用（一般管理費） 3780.<sup>00</sup>€
- ・販売単価： 2.20€
- ・包装袋の売上数： 700000個

- (1) 『ニンジン・ホウレンソウ・サーモンのピューレ』用の包装袋の総原価を計算せよ。  
 (2) 『ニンジン・ホウレンソウ・サーモンのピューレ』用の包装袋の原価計算上の損益を求めよ。  
 (i) 継続記録棚卸し『出庫高の評価』

包装・殺菌された包装袋							
計算要素	数量	単価	合計	計算要素	数量	単価	合計
月初在庫	45000	0.52	23400. <sup>00</sup>	出庫	700000	0.54	378000. <sup>00</sup>
入庫	750000	0.54	407086. <sup>80</sup>	月末在庫	95000	0.54	51300. <sup>00</sup>
	795000	0.54	430486. <sup>80</sup>		795000	0.54	429300. <sup>00</sup>

(ii) 総原価の計算

- 販売された包装袋の製造原価： 378000.<sup>00</sup>
- 販売費： (+) 65604.<sup>00</sup>
- 一般管理費： (+) 3780.<sup>00</sup>
- 総原価： (=) 447384.<sup>00</sup>

包装袋の単位原価： $447384 / 700000 \text{個} = 0.64 \text{€}$

(iii) 原価計算上の損益

- 販売単価： 2.20
- 単位原価： 0.64
- 包装袋の原価計算上の損益： $2.20 - 0.64 = 1.56$
- 原価計算上の総損益： $1.56 \times 700000 \text{個} = 1092000 \text{€}$

## XI 原価計算上の損益と帳簿損益の一致

### 1. 原則

もう一度言うが、企業会計上の費用の種類と金額は、管理会計において原価に算入される費用と厳密には同一でない(Ⅲを参照のこと)。

ところで、原価計算上の総損益を企業会計上の損益と定期的に照合することが必要不可欠である。それは、(a)この2つの損益の一致をチェックするため、(b)管理会計のデータの正確さを検証するためである。

この2つの損益の一致は、原価計算上の総損益を以下で示された帳簿処理差異で調整することによって得られる。

帳簿処理差異の種類

- ・材料合体差異
- ・減価償却・減損・引当金合体差異
- ・帰属費用合体差異
- ・企業会計上のその他の費用合体差異
- ・企業会計上の製品合体差異
- ・確認された棚卸差損
- ・原価・振替価格差異

$$\text{原価計算上の総損益} \pm \text{帳簿処理差異} = \text{原価計算上の営業損益} = \text{企業会計上の損益}$$

2. 照合法

その目的は原価計算上の総損益を起点として、これに対する帳簿処理差異の影響を分析することにより、企業会計上の損益を検索することである。

原価に算入される費用を減少させる効果のある帳簿処理差異は原価計算上の損益を増加させるので、原価計算上の損益からこれを控除して帳簿損益を検索しなければならない。

原価に算入される費用を増加させる効果のある帳簿処理差異は原価計算上の損益を減少させるので、原価計算上の損益にこれを加算して帳簿損益を検索しなければならない。

以下の表では、施すべきいくつかの調整をまとめている。

計算要素	管理費に対する影響		原価計算上の損益に対する影響		原価計算上の総損益の調整
	減少	増加	減少	増加	
算入不能費用	✓			✓	-
帰属費用		✓	✓		+
棚卸差損					
・余剰分 (実際在庫>帳簿在庫)		✓	✓		+
・不足分 (実際在庫<帳簿在庫)	✓			✓	-
原価に算入されない製品		✓	✓		+
不足分による概算差額	✓			✓	-
余剰分による概算差額		✓	✓		+
合計					= 企業会計上の損益

【設例】

Obrieli 社から以下のデータが提供されている。

帳簿純損益：	140152 €
製品 A に関する原価計算上の損益（利益）：	136000 €
製品 B に関する原価計算上の損益（損失）：	14800 €
帰属費用：	25000 €

算入不能費用繰入額：	12000 €
原材料棚卸差損：	
・ 実際在庫：	4700 €
・ 帳簿在庫：	5000 €
最終製品棚卸差損：	
・ 実際在庫：	15600 €
・ 帳簿在庫：	15000 €
臨時収益：	6000 €
不足分による概算差額：	348 €

2つの損益の一致をチェックせよ。

(i) 原価計算上の営業損益

計算要素	プラス(+)	マイナス(-)
原価計算上の総損益 (136000 - 14800)	121200	
算入不能費用繰入額		12000
帰属費用	25000	
棚卸差損		
・ 原材料 (不足分)		300
・ 最終製品 (余剰分)	600	
臨時収益	6000	
不足分による概算差額		348
合計	152800	12648
原価計算上の営業損益	140152	

原価計算上の営業損益が企業会計上の純損益と同額であることが確認される。

La suite au prochain numéro.